

# PEMBEBASAN PAJAK DALAM PEWARISAN TERKAIT PERALIHAN HAK ATAS TANAH

Aprilia Jessyca Kristiani, Fakultas Hukum Universitas Indonesia,

e-mail: [aprilia.jesaycak@gmail.com](mailto:aprilia.jesaycak@gmail.com)

FX. Arsin Lukman, Fakultas Hukum Universitas Indonesia,

e-mail: [fx\\_arsin@yahoo.com](mailto:fx_arsin@yahoo.com)

doi: <https://doi.org/10.24843/KS.2023.v11.i08.p07>

## ABSTRAK

Karya ilmiah ini mempunyai tujuan dalam membuat pembaca memahami mengenai pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah dan untuk mengetahui pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah secara *ius constituendum*. Metode yang dipergunakan pada artikel ini mempergunakan penelitian hukum dengan jenis yuridis-normatif, dengan mempergunakan pendekatan perundang-undangan untuk menganalisa permasalahan hukum pada artikel ini. Studi ini pada akhirnya menemukan jika secara khusus terkait pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah telah diatur dalam UU No. 7/2021 selain itu pengaturan dibebaskannya PPh dikarenakan waris yang objeknya berbentuk tanah dilakukan pengaturan pada PP No. 34/2016, yang menyebut jika peralihan hak atas tanah dikarenakan waris dilakukan pembebasan PPh. Namun pada poin penjelasan tak diperjelas terkait peralihan karena waris apa yang dilakukan pembebasan PPh, sehingga menimbulkan suatu ketidakpastian hukum. Selanjutnya pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah secara *ius constituendum* bisa dilakukan dengan menambahkan pada bagian penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b UU No. 7/2021 bahwa penerimaan waris oleh ahli waris bukanlah suatu objek pajak selama warisan yang diterima merupakan peralihan waris secara langsung, pembagian warisan, serta hibah wasiat. Sehingga KPP Pratama dapat memberikan keputusan yang seragam serta selaras.

**Kata Kunci:** Pajak, Pewarisan, Hak Atas Tanah

## ABSTRACT

*This scientific work has the goal of making the reader understand about the regulation of tax exemptions in inheritance related to the transfer of land rights and to find out tax exemptions in inheritance related to the transfer of land rights in an ius constituendum manner. The method used in this article uses legal research with a juridical-normative type, using a statutory approach to analyze the legal issues in this article. This study finally found that specifically related to tax exemption arrangements in inheritance related to the transfer of land rights has been regulated in Law no. 7/2021 apart from that the regulation on the exemption of PPh due to inheritance whose objects are in the form of land is regulated in PP No. 34/2016, which states that if the transfer of land rights is due to inheritance, an exemption from PPh is carried out. However, at this point the explanation is not clarified regarding the transfer due to inheritance, what is the exemption from PPh, giving rise to legal uncertainty. Furthermore, tax exemption in inheritance related to the transfer of land rights by ius constituendum can be done by adding to the elucidation section of Article 4 paragraph (3) letter b of Law no. 7/2021 that acceptance of inheritance by heirs is not a tax object as long as the inheritance received is a direct transfer of inheritance, distribution of inheritance, and testamentary grants. So that KPP Pratama can provide uniform and aligned decisions.*

**Keywords:** Tax, Inheritance, Land Rights

## I. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Setiap negara pastilah mempunyai prinsip dalam suatu system pemerintahan untuk dipedomani. Indonesia yang menggunakan prinsip *rechtstaat* atau negara hukum seperti yang tercantum pada "Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945.<sup>1</sup> Akibat dari digunakannya prinsip negara hukum ini akan menyebabkan seluruh hal yang berlaku ataupun akan berlaku wajib untuk melakukan pemenuhan terhadap kaidah hukum, hukum itu sendiri melakukan pengaturan terkait hak maupun kewajiban masyarakat.<sup>2</sup> Manusia memiliki hal dalam melakukan penerimaan pendapatan sebanyak-banyaknya bersanding dengan timbulnya suatu kewajiban melakukan penyerahan beberapa pada negara berbentuk pajak, yang bertujuan dalam melakukan pembantuan terhadap negara untuk melakukan peningkatan kesejahteraan umum.<sup>3</sup>

Pajak bisa diartikan sebagai suatu proses dialihkannya kekayaan dari rakyat pada kas negara agar dapat melakukan pembiayaan terhadap pengeluaran secara rutin negara serta surplusnya dipergunakan untuk penyimpanan publik yang adalah sumber utama dalam melakukan pembiayaan terhadap "*public investment*".<sup>4</sup> Berdasar pendapat tersebut dapat diketahui jika pajak adalah iuran yang berasal dari rakyat pada kas negara yang dilandasi suatu aktivitas tertentu berdasarkan undang-undang dengan tak mendapatkan jasa timbal-balik secara langsung serta bukanlah suatu *punishment*, yang dipergunakan dalam melakukan pembayaran pengeluaran negara yang bersifat umum.

Pajak mempunyai peran yang sangatlah *urgent* untuk kehidupan bangsa terkhusus pada aktivitas pembangunan. Hal ini dikarenakan pajak adalah sumber penghasilan negara dalam melakukan pembiayaan terhadap seluruh pengeluaran juga pengeluaran pembangunan.<sup>5</sup> Untuk itu pada tiap aktivitas dipungutnya pajak wajiblah berlandaskan norma-norma hukum yang mempertimbangkan bahwa pajak yang dihimpun selanjutnya digunakan untuk melakukan pembiayaan pembangunan nasional yang dilakukan pengharapan bisa melakukan pencapaian terhadap kesejahteraan umum, namun di sisi yang lain itu pula wajib memberi kepastian serta kemanfaatan hingga bisa dipenuhinya aspek keadilan yang di rasa oleh subjek pajak.<sup>6</sup>

Dengan begitu besar peranan pajak sebagai suatu sumber pendapatan negara itu memberikan dorongan bagi pemerintah dalam melakukan penggalian lebih jauh peluang pajak yang bisa dilakukan penerimaan dari masyarakat. Dengan demikian negara berkewajiban dalam memberikan perlindungan serta memberi penjaminan kepastian hukum yang jelas bagi masyarakat untuk melakukan pemungutan pajak

---

<sup>1</sup> Adha, Mhd Hendra. "Konstitusi Sebagai Tolak Ukur Eksistensi Negara Hukum Modern Di Indonesia." *AL-Fathonah* 1.5 (2022): 611-625.

<sup>2</sup> Hayat, Hayat. "Keadilan Sebagai Prinsip Negara Hukum: Tinjauan Teoritis dalam Konsep Demokrasi." *PADJADJARAN Jurnal Ilmu Hukum (Journal of Law)* 2.2 (2015).

<sup>3</sup> Zulkarnaeni, Achmad Syahfrudin, and Fitriana Putri. "Sosialisasi Perpajakan SPT Tahunan 2021 Wajib Pajak Pribadi untuk Meningkatkan Kepatuhan Taat Pajak di SMA Muhammadiyah 3 Jember." *Jurnal Pengabdian Mandiri* 1.5 (2022): 765-772.

<sup>4</sup> Aulia, Ananda Putri. "Pengaruh Beban Pajak, Exchange Rate, Tunneling Incentive, Profitabilitas Dan Leverage Terhadap Keputusan Transfer Pricing." *Jurnal Pusdansi* 2.9 (2022).

<sup>5</sup> Hakim, Nur. "Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Terkait dengan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai." *Jurnal Pendidikan dan Konseling (JPDK)* 4.5 (2022): 4030-4046.

<sup>6</sup> Efendi, Efendi. "Analisis Hukum Pengeanaan Pajak Terhadap Permohonan Hak Atas Tanah Pertama Kali Dan Pendaftarannya Di Kota Medan." *PREMISE LAW JURNAL* 6.

pada masyarakat.<sup>7</sup> Akan tetapi hal tersebut tak mencerminkan pada proses dikenakan pajak penghasilan (PPh) pada proses dialihkannya hak atas tanah dengan proses dibaginya hak bersama atas waris.

Seperti dapat diketahui jika tiap proses dialihkannya hak atas tanah tentulah terutang pajak baik itu PPh untuk pihak yang menerima penghasilan atas proses dialihkannya waris tersebut ataupun "BPHT" untuk pihak yang menerima hak atas tanah.<sup>8</sup> Namun dalam "Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Beserta Perubahannya (PP No. 34/2016)". Menyebutkan jika atas dialihkannya suatu hak atas tanah dikarenakan proses waris diperkecualikan kewajiban dalam melakukan pembayaran PPh. Kebijakan ini adalah peraturan pelaksana dari "Pasal 4 ayat (3) Bagian Pajak Penghasilan UU No. 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU No. 7/2021)" yang menyebut jika suatu yang diperoleh dari waris oleh ahli waris bukanlah objek dari PPh, untuk itu walaupun proses diterimanya objek waris itu adalah tambahan asset yang didapatkan dari ahli waris. Namun juga untuk memperoleh pembebasan PPh itu wajiblah diikuti dengan Surat Keterangan Bebas PPh (SKB PPh).

SKB PPh itu sendiri adalah suatu produk yang di terbitkan Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP Pratama) yang didasari atas permohonan untuk menerbitkan SKB PPh yang dilaksanakan oleh ahli waris<sup>9</sup> seperti kebijakan "Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (PDJP 30/PJ/2009)".

Pada permohonan diterbitkannya SKB PPh, KPP Pratama bisa melakukan penerimaan ataupun melakukan penolakan. Saat KPP Pratama melakukan penolakan permohonan untuk diterbitkannya SKB PPh ini akan memberikan akibat pada ahli waris wajib melakukan pembayaran PPh pada proses dialihkannya hak atas tanah secara proses dibagikannya hak bersama itu, agar dapat Surat Setoran Pajak PPh (SSP PPh), yang selanjutnya dilakukan validasi oleh KPP Pratama sebagai landasan proses dipenuhinya syarat perpajakan untuk melakukan daftar proses dialihkannya hak atas tanah.<sup>10</sup> Hal tersebut menyebabkan ahli waris wajib melakukan pembayaran 2 pajak secara sekaligus untuk proses dialihkan hak atas tanah secara proses dibaginya hak bersama, yang malah sangatlah membebani ahli waris apalagi jika ahli waris tak mempunyai keadaan finansial yang baik.

---

<sup>7</sup> Tobing, Willy Syahputra L. "Analisis Yuridis Atas Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Final Atas Permohonan Pendaftaran Tanah Hibah Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016." *PREMISE LAW JURNAL* 13.

<sup>8</sup> Putra, I. Putu Surya Wadi, Ketut Kasta Arya Wijaya, and Luh Putu Suryani. "Pengaturan Pengenaan Pajak dalam Peralihan Hak Atas Tanah dan Bangunan." *Jurnal Analogi Hukum* 4.2 (2022): 204-208.

<sup>9</sup> Arifuddin, Arifuddin, Hanif Nur Widhiyanti, and Hariyanto Susilo. "Implikasi Yuridis Terhadap Pejabat Pembuat Akta Tanah Penerima Kuasa Menyetor Uang Pajak Penghasilan/Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dari Wajib Pajak." *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan* 2.1 (2017): 18-25.

<sup>10</sup> Harahap, Nirwana Dewi. "Hak Mendahului Negara Atas Utang Pajak Untuk Wajib Pajak Dinyatakan Pailit Ditinjau Dari Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan." *JURNAL ILMIAH KOHESI* 6.3 (2022): 16-24.

Dalam Pengaturan “Pasal 4 (3) UU No. 7/2021 serta Pasal 6 huruf d PP No. 34/2016 mempunyai masalah yakni pada poin penjelasan dari pasal itu tak dilakukan penjelasan lebih lanjut terkait apa saja kategori peralihan waris yang diberikan pengecualian kewajiban dalam melakukan pembayaran PPh. Hal ini dikarenakan digunakannya kata “waris” masih sangatlah umum serta bisa menyebabkan penafsiran ganda. Hal itu menyebabkan secara gambling terdapatnya permasalahan norma yakni norma kabur baik pasal UU No. 7/2021 juga PP No. 34/2016.

Selain memiliki keterkaitan dengan proses diterimanya ataupun proses ditolaknya SKB PPh yang dilakukan permohonan oleh ahli waris, proses dilaksanakannya UU tersebut tak mempunyai standar yang pasti untuk melakukan penerimaan maupun penolakan permohonan SKB PPh. Hal tersebut menyebabkan keputusan KPP Pratama di tiap-tiap daerah bisa berlainan pada suatu permasalahan yang sama. Untuk itu selain terdapatnya norma kabur terkait dengan proses digunakannya kata “pewarisan”, pula adanya norma yang kosong yakni terkait standar baku dalam menerima maupun menolak SKB PPh.

Jika norma kabur terkait dikenakannya PPh pada proses dialihkannya hak atas tanah dengan jalan pembagian hak bersama ini dilakukan pembiaran secara berkelanjutan oleh pihak yang membentuk UU tentulah tak memberi penjaminan kepastian hukum untuk ahli waris. Alasannya karena Kepala KPP Pratama sebagai pihak yang melaksanakan regulasi bisa memberi keputusan yang berlainan pada proses dialihkan yang sama pada tiap wilayah dengan waktu yang berlainan. Hal tersebut tentu dikarenakan norma yang kabur itu selanjutnya menyebabkan penafsiran ganda pada pemaknaan substansi regulasi itu. Sehingga mengakibatkan proses dilaksanakannya menjadi tidak jelas dan menyebabkan masyarakat resah. Dampaknya, hal itu memiliki peluang dalam penurunan tingkat rasa patuh wajib pajak dan juga mengakibatkan rasa percaya masyarakat pada proses ditegakkannya hukum menurun. Hal itu dikarenakan tak memiliki kesesuaian dengan apa yang diharapkan yakni dalam melakukan peningkatan peranan masyarakat sebagai subjek pajak untuk melakukan kewajiban perpajakan dengan taat.

Maka dari itu pada kajian ini akan melakukan pembahasan terkait Pembebasan Pajak dalam Pewarisan terkait Peralihan Hak Atas Tanah agar permasalahan berupa kekaburan norma ini mampu menemukan solusinya. Hal ini tentu berkaitan dengan kepastian hukum terkait kategori peralihan waris apa saja yang dikecualikan kewajiban membayar PPh serta standar baku bagi KPP Pratama dalam menerima ataupun menolak permohonan SKB PPh.

Kajian ini merupakan kajian orisinal yang mempunyai cita agar dapat memberi peranan dalam meningkatkan perkembangan ilmu pengetahuan. Beberapa studi terdahulu yang telah mengkaji mengenai pajak dalam pewarisan diantaranya pertama, ditemukan pada Jurnal Magister Hukum Argumentum berjudul “Penaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan”.<sup>11</sup> Kedua, ditemukan pada Jurnal Pendidikan, Sosial, dan Keagamaan berjudul “Status Pajak Ahli Waris Yang Belum Dewasa Dan Obyeknya Berada Di Balai Harta Peninggalan”.<sup>12</sup> Ketiga yaitu Jurnal Mimbar Yustitia berjudul “Kedudukan

---

<sup>11</sup> Hendarto, Edgar. "Penaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan." *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM* 6.1 (2019): 1062-1081.

<sup>12</sup> Iroth, Delia Amanda, Frisca Deviyanti Sitorus, and Raynoldy Oktora. "Status Pajak Ahli Waris Yang Belum Dewasa Dan Obyeknya Berada Di Balai Harta Peninggalan." *Al Qodiri: Jurnal Pendidikan, Sosial dan Keagamaan* 16.1 (2019): 224-240.

Pembagian Hak Bersama Waris Sebagai Peralihan Harta Yang Dibebeaskan Pajak Penghasilan".<sup>13</sup>

### 1.2. Rumusan Masalah

Dengan demikian, karya ilmiah ini akan melakukan pembahasan berkaitan dengan, pertama, bagaimanakah pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah? Kedua, bagaimanakah pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah secara *ius constituendum*?

### 1.3. Tujuan Penelitian

Artikel ini mempunyai tujuan untuk memberi pemahaman tentang pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah dan untuk mengetahui pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah secara *ius constituendum*.

## 2. METODE PENELITIAN

Karya ilmiah ini menggunakan jenis penelitian yuridis-normatif yang dipergunakan untuk melaksanakan pembahasan pada bahan sekunder.<sup>14</sup> Karya ilmiah ini yakni penelitian yuridis-normatif mengenai pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah. Penelitian ini bias disebut sebagai prosedur penelitian dengan melakukan pertimbangan logika hukum dari sisi normative agar diketemukan suatu kebenaran yang selanjutnya digunakan untuk memberikan penjelasan mengenai pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah.<sup>15</sup> Penelitian ini diteliti dengan pendekatan *statute approach* (pendekatan peraturan perundang-undangan). Penelitian dengan permasalahan kekaburan norma ini mempergunakan bahan hukum yang berasal dari bahan hukum primer, sekunder, serta tersier. Penelitian ini bersifat deskriptif-analisis yaitu memberi konsep tentang permasalahan yang dilakukan pembahan pada karya ilmiah ini serta melakukan analisa pada aturan hukum yang mempunyai kaitan dalam memberikan solusi atas masalah yang diteliti.

## 3. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 3.1. Pengaturan Pembebasan Pajak Dalam Pewarisan Terkait Peralihan Hak Atas Tanah

Pajak di atur dengan dasar konstitusional yang pasti yakni termaktub pada "Pasal 23 UUD NRI 1945" yang menyatakan jika seluruh pajak demi kebutuhan negara dilakukan penetapan dengan UU.<sup>16</sup> Peraturan ini memiliki muatan norma yang bersifat umum serta memiliki fungsi sebagai pedoman untuk masyarakat saat melakukan tindakan pada individu maupun antar individu dengan pemerintahan.

---

<sup>13</sup> Permana, Bayu Indra, Dominikus Rato, and Dyah Octorina Susanti. "Kedudukan Pembagian Hak Bersama Waris Sebagai Peralihan Harta Yang Dibebeaskan Pajak Penghasilan." *MIMBAR YUSTITIA* 7.1 (2023): 44-62.

<sup>14</sup> Muhammad Syahrums, S. T. *Pengantar Metodologi Penelitian Hukum: Kajian Penelitian Normatif, Empiris, Penulisan Proposal, Laporan Skripsi dan Tesis*. (Riau, CV. DOTPLUS Publisher, 2022), hal 40.

<sup>15</sup> *Ibid.*

<sup>16</sup> David, David. "Evaluasi Kebijakan Hukum Tax Amnesty Menurut Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016." (2023): 961-979.

Berkaitan dengan hal ini yakni subjek pajak dengan pemerintah sebagai pihak yang memungut pajak. Terdapatnya UU ini memiliki tujuan agar menciptakan kepastian hukum.<sup>17</sup>

Diberi penjelasan jika pada tiap memungut pajak oleh pihak yang berkuasa wajiblah berlandaskan UU yang melakukan pengaturan secara pasti serta tak menyebabkan penafsiran ganda, dalam upaya memberikan jaminan kepastian untuk wajib pajak.<sup>18</sup> Dengan terdapatnya dasar itu, proses dipungutnya wajib selaras dengan kemampuan tiap-tiap wajib pajak serta tak lebih dari jumlah yang tercantum dalam UU. Lain dari pada itu pada saat proses memungut PPh wajiblah dilakukan pengaturan secara pasti dalam UU yang mana dalam proses memungut tak diperbolehkan menyebabkan diskriminasi pada wajib pajak.<sup>19</sup> Hal itu dikarenakan dalam hal memungut PPh haruslah dilakukan pengaturan secara pasti dalam UU, yang mana proses dalam memungut PPh tersebut tak diperbolehkan membebani wajib pajak serta tak diperbolehkan menyebabkan diskriminasi pada wajib pajak.

Akan tetapi hal tersebut tak tersirat pada aturan dikenakannya PPh pada proses dialihkannya hak atas tanah dengan proses dibagikannya hak bersama yang diakibatkan oleh proses waris. Seperti yang sudah di bahas jika pada proses dialihkannya hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris jika proses dimohonkan dalam proses diterbitkannya SKB PPhnya dilakukan penolakan oleh KPP Pratama maka proses yang dialihkan itu akan diberikan beban berupa PPh. Hal tersebut tentulah membebani ahli waris, dikarenakan pada intinya merak sudah terbebani dengan BPHTB, akan tetapi dengan tak dimunculkannya SKB PPh maka ahli waris pula wajib melakukan pembayaran PPh atas proses dialihkannya itu.

Dalam UU No. 7/2021 tak melakukan pengaturan secara pasti tentang proses dialihkannya hak yang disebabkan proses dibagikannya hak bersama. Namun hanyalah melakukan pengaturan jika proses dialihkannya harta dikarenakan dalam proses waris dilakukan pembebasan atas PPh yang termaktub pada "Pasal 4 ayat (3) huruf b", selanjutnya dalam poin penjelasan pasal itu hanyalah disebut "cukup jelas", akan tetapi tak diperjelas secara lebih jelas mengenai proses dialihkannya waris yang bagaimana yang akan diberikan pembebasan PPh.

Kemudian peraturan terkait dibebaskannya dari PPh dikarenakan waris yang objeknya berbentuk tanah dilakukan pengaturan pada PP No. 34/2016, utamanya pada "Pasal 6 huruf d" dilakukan pengaturan jika atas proses dialihkannya hak atas tanah dikarenakan dalam proses waris dilakukan pembebasan PPh, selanjutnya pada poin penjelasan pasal tersebut diberikan penjelasan rasio proses dibebaskannya PPh pada proses dialihkannya yakni dikarenakan kewajiban subjektif pihak yang mewarisi

---

<sup>17</sup> Lie, Bun Sui. "Legalitas Penetapan Pajak Peralihan Hak Atas Tanah Di Kabupaten Sukoharjo (Studi di Kantor Badan Keuangan Daerah Kabupaten Sukoharjo)." *Jurnal Repertorium* 6.2: 15.

<sup>18</sup> Najicha, Fatma Ulfatun. "Peranan Hukum Pajak sebagai Sumber Keuangan Negara pada Pembangunan Nasional dalam Upaya Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat." *Ius Civile: Refleksi Penegakan Hukum dan Keadilan* 6.1 (2022): 169-181.

<sup>19</sup> Trawocadji, Farell David, and Tundjung H. Sitabuana. "Hukum Pajak Dan Pemasalahan Dalam Pemungutan Pajak." *PROSIDING SERINA* 2.1 (2022): 239-244.

sebagai pihak yang melakukan pengalihan sudah selesai sejak ia meninggal dunia, oleh karena itu tak bias dilakukan pemungutan pajak. Akan tetapi pada penjelasan pasal itu tak dijelaskan lebih rinci tentang proses dialihkannya dikarenakan waris apa saja yang dapat dilakukan pembebasan PPh, seperti dipahami dalam "PMNA/KBPN 16/2021 dilakukan pengaturan yakni:

- 1) Proses dialihkannya pada ahli waris baik secara individu maupun bersama sama (Pasal 111 ayat (4));
- 2) Proses dibagikan melalui hak bersama (Pasal 111 ayat (5));
- 3) Hibah wasiat (Pasal 112).

Dari 3 jenis proses dialihkan ini, peralihan suatu hak atas tanah dalam hal waris yang sudah dilakukan pengaturan pada UU No. 7/2021 serta peraturan turunannya hanyalah proses dialihkan yang dikarenakan waris, kata "waris" ini tentulah masih umum sekali serta bias menyebabkan penafsiran ganda. Sedang pada poin penjelasan tak memberikan penjelasan lain, hanya dikatakan "cukup jelas". Tentu hal tersebut menyebabkan adanya norma yang kabur pada pasal tersebut.

Selain norma kabur, pada proses dilaksanakannya pembebasan PPh melalui proses dialihkannya hak atas tanah ini wajiblah diikuti dengan SKB PPh yang diterbitkan oleh KPP Pratama sebagaimana dalam "PDJP 30/PJ/2009". SKB PPh dibutuhkan untuk landasan dalam melakukan daftar atas proses dialihkannya hak atas tanah pada kantor pertanahan dalam upaya melakukan pembuktian jika atas pengalihan itu sudah dilakukan pembebasan PPh.<sup>20</sup> Aturan teknis terkait diterbitkannya SKB PPh ini akan dipergunakan sebagai tolok ukur oleh petugas KPP Pratama untuk mengeluarkan SKB PPh. Dalam aturan "Pasal 4 PDJP 30/PJ/2009 dilakukan penjelasan jika ahli waris sebagai pihak yang melakukan pengalihan hak atas tanah wajiblah melaksanakan permohonan dalam bentuk tulisan ke KPP Pratama tempat tinggal pihak yang mewaris. Kemudian dalam ayat (3) pasal 4 tadi disebutkan tentang syarat formal yang wajib dilampiri oleh ahli waris untuk melaksanakan permohonan yakni:

1. "Surat keterangan waris atau surat pembagian waris;
2. Fotokopi KTP pemohon;
3. Fotokopi KK;
4. Fotokopi SPPT-PBB objek yang bersangkutan"

Menurut regulasi pada "Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 itu, di ketahui hanyalah dilakukan pengaturan tentang jangka waktu diberikannya keputusan atas permohonan diterbitkannya SKB PPh serta akibat hukum atas proses diterimanya atau ditolaknya SKB PPh saja. Namun tak diberikan penjelasan terkait dengan kriteria yang seperti apa agar permohonan tentang diterbitkannya SKB PPh dapat dilakukan penerimaan maupun penolakan. Tak terdapatnya standar kriteria atas diterima atau

---

<sup>20</sup> Trisnawati, Lika, "Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan", *Jurnal Spirit Pro Patria*, Vol. 1, No. 2, 2015, h. 57.

ditolaknya SKB PPh ini tentulah bias mengakibatkan Kepala KPP Pratama tiap-tiap kota untuk memberi standar yang berlainan pula pada kriteria untuk menerima ataupun menolak permohonan dalam diterbitkannya SKB PPh itu. Dengan demikian dapat dipahami jika selain terdapatnya norma yang kabur pada UU No. 7/2021 juga ada norma yang kosong tentang aturan teknis terkait dibebaskannya PPh tentang proses diterbitkannya SKB PPh.

Dengan adanya norma yang kabur serta kosong dalam hal dibebaskannya PPh itu, mengakibatkan pada proses dilaksanakannya pembebasan PPh pada proses dialihkannya hak atas tanah dengan cara proses dibagikan hak bersama tak melakukan pemenuhan aspek kepastian hukum. Hal tersebut menyebabkan Kepala KPP Pratama sebagai pihak yang melaksanakan regulasi itu bias melakukan penafsiran norma pada "Pasal 4 ayat (3) huruf b" itu secara berlainan yang menyebabkan tidak pastinya pada proses diberikannya keputusan dikeluarkannya SKB PPh atas proses dialihkannya hak atas tanah itu. Jika permohonan dalam menerbitkan SKB PPh dilakukan penerimaan oleh KPP Pratama yang mana luarannya akan dilakukan penerbitan SKB PPh atas peralihan itu. Maka hal tersebut akan di rasa manfaatnya oleh ahli waris. Akan tetapi jika permohonan itu dilakukan penolakan tentulah hal ini tak memberi manfaat untuk ahli waris, namun malah membebani dikarenakan ahli aris wajib melakukan pembayaran PPh atas peralihan itu.

### **3.2 Pembebasan Pajak Dalam Pewarisan Terkait Peralihan Hak Atas Tanah Secara *Ius Constituendum***

Masalah yang timbul karena tak dipenuhinya kepastian hukum pada proses diaturnya pembebasan PPh pada proses dialihkannya hak atas tanah melalui proses dibagikannya hak bersama ini wajiblah dicari solusinya. Seperti yang dipahami jika pajak adalah iuran wajib yang dilakukan pemungutan oleh negara pada subjek pajak dengan tidak terdapatnya timbal balik secara langsung. Sehingga sewajibnya proses diaturnya terkait pajak di Indonesia wajiblah memenuhi harapan hukum yakni kepastian, keadilan, dan kemanfaatan.<sup>21</sup> Lain dari pada itu pada saat memungut pada subjek pajak tak diperkenankan berlawanan dengan 4 asas yang berlaku dalam proses memungut pajak yakni asas persamaan, kepastian, menyenangkan serta efisiensi.<sup>22</sup> Asas-asas ini tentu adalah landasan untuk pihak yang membuat UU untuk melakukan perumusan konstruksi hukum yang tepat dalam proses memungut pajak.

Hal yang menyebabkan terjadinya suatu tidak pastinya hukum dalam proses dibebaskannya PPh yakni diakibatkan terdapatnya norma yang kabur pada UU No. 7/2021 yakni "Pasal 4 ayat (3)" yang menyebut jika ada beberapa jenis pendapatan yang diberi pengecualian dalam memungut pajak. Selanjutnya pada huruf b pasal tersebut disebutkan jika salah satu jenis pendapatan yang diberi pengecualian dalam memungut PPh yakni pendapatan yang diterima karena waris, selanjutnya pada poin penjelasan pasal itu hanyalah menyebut "cukup jelas". Kata "waris" dalam pasal itu di anggap masih sangatlah luas serta dapat ditafsirkan ke dalam makna yang lain. Seperti

---

<sup>21</sup> Jan, Tjia Siau. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak*. Edisi ke II Tahun 2022. (Bandung, Penerbit Alumni, 2022), hal. 25.

<sup>22</sup> Berlianto, Arif Sofiyanto. "Implementasi Hukum Pajak Dan Pemungutan Pajak Bagi Kesejahteraan Sosial Rakyat Indonesia." *The Juris* 6.2 (2022): 415-420.



yang sudah di bahas jika proses dialihkannya dikarenakan waris terdiri dari beberapa jenis peralihan. Namun pada aturan itu tak memberikan penjelasan apa semua jenis peralihan itu masuk pada peralihan yang dilakukan pembebasan PPh ataukah hanya peralihan tertentu yang akan diberikan pembebasan PPh.

Akibat dari pada norma kabur itu yakni terdapatnya penafsiran yang berlainan yang dilaksanakan oleh pihak yang melaksanakan UU terkait dengan diterbitkannya SKB PPh. Untuk itu atas jenis peralihan yang sama, KPP Pratama bias memberi keputusan yang berlainan sebagai akibat dari lainnya interpretasi pada makna dari "Pasal 4 ayat (3) huruf b" itu. Hal itu menyebabkan ahli waris yang permohonannya terjadi penolakan akan terbebani dengan pungutan PPh atas proses dialihkannya hak atas tanah melalui proses dibagikannya hak bersama waris tersebut, yang sudah barang tentu, hal ini adalah bentuk dikotomi pada proses diterbitkannya SKB PPh yang mengakibatkan tak terpenuhinya nilai keadilan yang diharapkan dalam proses memungut pajak.

Untuk itu dibutuhkan penjelasan lebih lanjut terkait aturan dibebaskannya PPh pada peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama waris. Dalam UU No. 7/2021 Pasal 4 (3) sewajibnya memberi penjelasan terperinci terkait dengan proses dialihkannya dikarenakan waris apa saja yang diberikan pengecualian dari proses dikenakan PPh. Hal tersebut disebabkan pada system pendaftaran tanah Indonesia terkait dengan proses dialihkannya dikarenakan waris ada beberapa jenis yakni peralihan pada ahli waris yang mengakibatkan kepemilikan bersama, pembagian hak bersama, dan juga ada hibah wasiat. Maka norma pada pasal itu membutuhkan penjelasan lebih lanjut sehingga dimasa yang akan datang tak menyebabkan kata yang bermakna ganda.

Upaya yang bisa dilakukan dalam menanggulangi kekaburan norma ini yakni dengan menambahkan pada bagian "penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b UU No. 7/2021 bahwa penerimaan waris oleh ahli waris bukan suatu objek pajak selama warisan yang diterima merupakan peralihan waris secara langsung, pembagian warisan, serta hibah wasiat". Sehingga KPP Pratama di seluruh wilayah Indonesia selaku pelaksana undang-undang berwenang menerbitkan SKB PPh tidak memberikan penafsiran lain yang tidak sesuai dengan maksud dari pembentuk undang-undang. Serta KPP Pratama dapat memberikan keputusan yang konsisten dan selaras terhadap permohonan penerbitan SKB PPh pada peralihan karena pewarisan, khususnya peralihan hak atas tanah. Dengan demikian suatu kepastian hukum sekaligus kemanfaatan hukum akan tercapai.

#### 4. KESIMPULAN

Secara khusus terkait pengaturan pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah telah diatur dalam UU No. 7/2021 selain itu pengaturan dibebaskannya PPh dikarenakan waris yang objeknya berbentuk tanah dilakukan pengaturan pada PP No. 34/2016, yang menyebut jika peralihan hak atas tanah dikarenakan waris dilakukan pembebasan PPh. Namun pada poin penjelasan tak diperjelas terkait peralihan karena waris apa yang dilakukan pembebasan PPh, sehingga menimbulkan suatu ketidakpastian hukum. Selanjutnya pembebasan pajak dalam pewarisan terkait peralihan hak atas tanah secara *ius constituendum* bisa dilakukan dengan menambahkan pada bagian penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b UU No. 7/2021 bahwa penerimaan waris oleh ahli waris bukanlah suatu objek pajak selama warisan yang diterima merupakan peralihan waris secara langsung, pembagian

warisan, serta hibah wasiat. Sehingga KPP Pratama dapat memberikan keputusan yang seragam serta selaras.

## DAFTAR PUSTAKA

### Buku

- Muhammad Syahrudin, S. T. *Pengantar Metodologi Penelitian Hukum: Kajian Penelitian Normatif, Empiris, Penulisan Proposal, Laporan Skripsi dan Tesis*. (Riau, CV. DOTPLUS Publisher, 2022).
- Jan, Tjia Siauw. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak. Edisi ke II Tahun 2022*. (Bandung, Penerbit Alumni, 2022).

### Jurnal

- Adha, Mhd Hendra. "Konstitusi Sebagai Tolak Ukur Eksistensi Negara Hukum Modern Di Indonesia." *AL-Fathonah* 1 No. 5 (2022): 611-625.
- Hayat, Hayat. "Keadilan Sebagai Prinsip Negara Hukum: Tinjauan Teoritis dalam Konsep Demokrasi." *PADJADJARAN Jurnal Ilmu Hukum (Journal of Law)* 2 No. 2 (2015).
- Zulkarnaeni, Achmad Syahrudin, and Fitriana Putri. "Sosialisasi Perpajakan SPT Tahunan 2021 Wajib Pajak Pribadi untuk Meningkatkan Kepatuhan Taat Pajak di SMA Muhammadiyah 3 Jember." *Jurnal Pengabdian Mandiri* 1 No. 5 (2022): 765-772.
- Aulia, Ananda Putri. "Pengaruh Beban Pajak, Exchange Rate, Tunneling Incentive, Profitabilitas Dan Leverage Terhadap Keputusan Transfer Pricing." *Jurnal PUSDANSI* 2 No. 9 (2022).
- Hakim, Nur. "Perlindungan Hukum bagi Wajib Pajak Terkait dengan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai." *Jurnal Pendidikan dan Konseling (JPDK)* 4 No. 5 (2022): 4030-4046.
- Efendi, Efendi. "Analisis Hukum Pengenaan Pajak Terhadap Permohonan Hak Atas Tanah Pertama Kali Dan Pendaftarannya Di Kota Medan." *PREMISE LAW JURNAL* 6.
- Tobing, Willy Syahputra L. "Analisis Yuridis Atas Pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) Final Atas Permohonan Pendaftaran Tanah Hibah Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016." *PREMISE LAW JURNAL* 13.
- Putra, I. Putu Surya Wadi, Ketut Kasta Arya Wijaya, and Luh Putu Suryani. "Pengaturan Pengenaan Pajak dalam Peralihan Hak Atas Tanah dan Bangunan." *Jurnal Analogi Hukum* 4 No. 2 (2022): 204-208.
- Arifuddin, Arifuddin, Hanif Nur Widhiyanti, and Hariyanto Susilo. "Implikasi Yuridis Terhadap Pejabat Pembuat Akta Tanah Penerima Kuasa Menyetor Uang Pajak Penghasilan/Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dari Wajib Pajak." *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan* 2 No. 1 (2017): 18-25.
- Harahap, Nirwana Dewi. "Hak Mendahului Negara Atas Utang Pajak Untuk Wajib Pajak Dinyatakan Pailit Ditinjau Dari Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan." *JURNAL ILMIAH KOHESI* 6 No. 3 (2022): 16-24.
- Hendarto, Edgar. "Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan." *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM* 6 No. 1 (2019): 1062-1081.

- Iroth, Delia Amanda, Frisca Deviyanti Sitorus, and Raynoldy Oktora. "Status Pajak Ahli Waris Yang Belum Dewasa Dan Obyeknya Berada Di Balai Harta Peninggalan." *Al Qodiri: Jurnal Pendidikan, Sosial dan Keagamaan* 16 No. 1 (2019): 224-240.
- Permana, Bayu Indra, Dominikus Rato, and Dyah Octorina Susanti. "Kedudukan Pembagian Hak Bersama Waris Sebagai Peralihan Harta Yang Dibebaskan Pajak Penghasilan." *MIMBAR YUSTITIA* 7 No. 1 (2023): 44-62.
- David, David. "Evaluasi Kebijakan Hukum Tax Amnesty Menurut Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016." (2023): 961-979.
- Lie, Bun Sui. "Legalitas Penetapan Pajak Peralihan Hak Atas Tanah Di Kabupaten Sukoharjo (Studi di Kantor Badan Keuangan Daerah Kabupaten Sukoharjo)." *Jurnal Repertorium* 6 No. 2: 15.
- Najicha, Fatma Ulfatun. "Peranan Hukum Pajak sebagai Sumber Keuangan Negara pada Pembangunan Nasional dalam Upaya Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat." *Ius Civile: Refleksi Penegakan Hukum dan Keadilan* 6.1 (2022): 169-181.
- Trawocadji, Farell David, and Tundjung H. Sitabuana. "Hukum Pajak Dan Pemasalahan Dalam Pemungutan Pajak." *PROSIDING SERINA* 2.1 (2022): 239-244.
- Lika Trisnawati, Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, *Jurnal Spirit Pro Patria* 1, No. 2, 2015.
- Berlianto, Arif Sofiyana. "Implementasi Hukum Pajak Dan Pemungutan Pajak Bagi Kesejahteraan Sosial Rakyat Indonesia." *The Juris* 6 No. 2 (2022): 415-420.
- Purwaningtyas, Lovika Augusta, and Bayu Dwi Anggono. "Pendelegasian Wewenang Pembentukan Undang-Undang oleh Undang-Undang." *INTERDISCIPLINARY JOURNAL ON LAW, SOCIAL SCIENCES AND HUMANITIES* 4 No. 1 (2023): 21-40.

### **Peraturan Perundang-Undangan**

- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (LN No. : 246, TLN No. : 6736).
- Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas tanah beserta perubahannya.
- Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.